

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 24712C du rôle
Inscrit le 8 août 2008**

Audience publique du 18 novembre 2008

**Appel formé par
Monsieur et Madame ..., ...
contre un jugement du tribunal administratif du 2 juillet 2008
(no 23758 du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 8 août 2008 par Maître Alex KRIEPS en nom et pour compte de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant ensemble à ..., contre un jugement rendu en matière d'impôt sur le revenu par le tribunal administratif en date du 2 juillet 2008, à la requête des actuels appelants tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2004 et 2005 émis par le bureau d'imposition Mersch de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 14 mars 2007, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à leur réclamation du 2 mai 2007 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 août 2008 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 19 septembre 2008 par Alex KRIEPS en nom et pour compte des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en sa plaidoirie à l'audience publique du 13 novembre 2008.

Monsieur et Madame ... sont propriétaires d'une maison sise à ... qu'ils ont donnée en location, depuis fin 2001, à leur fils pour un loyer mensuel de 396,63 €.

Au titre de leurs déclarations d'impôt pour les années 2004 et 2005, les époux ... déclarèrent à chaque fois un montant de 4.759,56 € à titre de revenu provenant de la location de biens.

Par lettre du 15 février 2007, le bureau d'imposition de Mersch de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes les informa, en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de ce qu'il envisageait de s'écarter de leurs déclarations notamment sur le point suivant :

« revenu de location de biens

- maison sise à ...

Le contrat de bail conclu en date du 27/12/2001 avec votre fils n'est pas pris en considération du point de vue fiscal. Le bureau procédera à l'imposition de la valeur locative forfaitaire conformément aux dispositions de l'article 98 alinéa 1 n° 5 L.I.R.

En effet le loyer mensuel stipulé dans le contrat de bail est substantiellement inférieur au loyer usuel et qu'un tiers aurait accepté de payer. Le locataire précédent, notamment, avait accepté un loyer mensuel de plus du double de celui convenu avec votre fils. »

Les époux ... communiquèrent leurs observations au bureau d'imposition de Mersch à travers un courrier de leur mandataire du 2 mars 2007.

Le 14 mars 2007, le bureau d'imposition de Mersch émit à l'égard des époux ... les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2004 et 2005 en procédant à chaque fois à l'imposition de la valeur locative forfaitaire conformément aux dispositions de l'article 98 (1) 5 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* » .

Le 2 mai 2007, les époux ... introduisirent devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », une réclamation dirigée contre les deux bulletins d'imposition relatifs aux années 2004 et 2005.

Restant sans réponse de la part du directeur par rapport à leur réclamation, ils saisirent le tribunal administratif en date du 7 décembre 2007 d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux susdits bulletins d'impôt.

Par jugement du 2 juillet 2008, le tribunal administratif, statuant contradictoirement, reçut en la forme le recours principal en réformation ; dit qu'il n'y avait partant pas lieu à se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ; au fond, déclara non justifié le recours en réformation des époux ... et les en débouta avec mise des frais de l'instance à leur charge.

Se plaçant dans le cadre de l'article 98 (1) LIR, qui dispose que « *est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant : 1) de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles, pour autant que ce revenu n'est pas à classer aux numéros 2 et 3 ci-après* », les premiers juges estimèrent qu'un revenu provenant de la location de biens ne tomberait sous le champ d'application de l'article 98 (1) 1 LIR, que s'il

existe dans le chef du contribuable une intention sérieuse de s'enrichir, de gagner de l'argent au moyen de la location.

Or, dès lors que le contrat de bail conclu entre les demandeurs et leur fils ne prévoirait qu'un loyer modéré, alors qu'antérieurement, pendant les années 1993 à 1999, ils avaient touché d'autres locataires des loyers nettement supérieurs (variant entre 867,62 et 991,57 €), les premiers juges estimèrent que l'Etat pouvait valablement soutenir que la location de la maison en question répondait à d'autres préoccupations que l'acquisition de recettes.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 8 août 2008, les époux ... ont interjeté appel contre ce jugement.

Les appelants reprochent au tribunal d'avoir décidé que pour constituer un revenu de la location tombant sous le champ d'application de l'article 98(1) 1 LIR, il faudrait qu'il existe dans le chef du contribuable une intention sérieuse de s'enrichir, de gagner de l'argent au moyen de la location, alors que pareille condition ne serait imposée ni par la LIR ni par les dispositions légales relatives au bail.

Ils estiment que la seule condition prévue, à savoir celle que le revenu provient de la location, est remplie en cause.

Ils contestent encore que le contrat de bail les liant avec leur fils serait « *fondé plutôt sur le désir de mettre à disposition de leurs fils une habitation moyennant participation aux frais que sur le désir de gagner de l'argent* » et soutiennent que dès lors que les deux parties au contrat de bail précité du 27 décembre 2001 assumeraient l'un « *les obligations essentielles d'un bailleur, l'autre celles d'un locataire* », la convention ne pourrait être qualifiée que de bail et le produit devrait être imposé comme un revenu provenant de la location.

En ce qui concerne le montant du loyer fixé, les appelants se réfèrent à la loi modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions réglementaires en matière des baux à loyer, entre-temps abrogée mais applicable aux années d'imposition concernées, et soutiennent qu'en vertu des critères y fixés, ils ne seraient pas en droit de demander un loyer plus élevé.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut en premier lieu à l'irrecevabilité de l'appel au motif que la requête d'appel ne contiendrait pas d'indication suffisante quant au jugement entrepris, lequel n'aurait pas non plus y été annexé.

Au fond, il conclut au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement entrepris.

Il soutient que selon le principe fondamental en droit fiscal de l'examen d'après les critères économiques, les baux conclus entre parents et enfants ne sauraient avoir d'incidence fiscale qu'à condition que leurs formation et exécution correspondraient aux usages entre tiers.

Or, comme l'essence d'un contrat de bail serait de procurer un maximum de recettes au propriétaire « *qui doit forcément agir avec l'intention de s'enrichir et non pas de s'appauvrir* », un loyer de seulement 393,96 € pour une maison entière à ..., située sur un terrain d'une contenance de 6,5 ares, ne tiendrait pas compte de la valeur réelle de

l'immeuble, de sa situation ainsi que de son rendement et n'aurait partant aucune réalité économique.

Dans leur réplique, les appelants insistent sur ce que leur requête d'appel préciserait qu'est visé « *un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 2 juillet 2008 opposant les appelants à l'Administration des Contributions Directes* » et qu'il « *est improbable qu'en date du 2 juillet 2008, le tribunal administratif ait rendu plusieurs jugements opposant les mêmes parties* », de sorte que l'Etat n'aurait pas pu se méprendre quant au jugement dont appel et qu'il ne se serait d'ailleurs pas mépris, ses conclusions constituant une « *réponse aux moyens soulevés dans le prédit jugement* ».

QUANT A LA RECEVABILITE DE L'APPEL

L'appel ayant été interjeté dans les formes et délai prévus par la loi est recevable.

En effet, à défaut de grief invoqué par la partie intimée concernant l'exercice de ses droits de la défense, le seul fait par les appelants de ne pas avoir précisé dans la requête d'appel le numéro du rôle du jugement entrepris et de ne pas avoir annexé à ladite requête une copie du jugement visé, ce dernier ayant cependant été identifié par sa date et le nom des parties figuré en première instance, n'est pas de nature à entraîner l'irrecevabilité de l'appel.

QUANT AU FOND

L'article 98 (1) LIR définit et délimite les revenus provenant de la location de biens.

Cet article distingue limitativement cinq espèces de revenus de location qui, fiscalement, déclenchent un revenu taxable.

A ce titre, y figurent :

- au point 1., une source de revenus effective constituée par « *la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles, pour autant que ce revenu n'est pas à classer aux numéros 2 [concessions de droits d'exploitation ou d'extraction de substances minérales ou fossiles] et 3 [redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, de droits d'auteur, de brevets etc] ci-après* », et
- au point 5., une source de revenus fictive constituée par « *la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle de dépendances* ».

Le litige sous examen soulève la question de savoir si c'est à juste titre que les appelants estiment que le revenu qu'ils perçoivent au titre de la location à leur fils de leur maison sise à ..., rentre sous les prévisions du point 1 de l'article 98 (1) LIR ou s'il convient de suivre la position adoptée par le bureau d'imposition et par la suite, au cours de la procédure contentieuse, les représentants étatiques successifs, consistant à n'entrevoir qu'une simple mise à disposition gratuite avec participation aux frais impliquant une taxation forfaitaire d'après la valeur locative suivant le point 5 du même article 98 (1) LIR.

D'un côté, c'est à juste titre que les appelants font valoir que la relation contractuelle les liant à leur fils est réelle et n'est d'un point de vue civil point critiquable, de sorte qu'il convient d'en dégager une apparence juridique appuyant leurs raisonnements et conclusions.

D'un autre côté, il est vrai que le droit fiscal, en général, ne se limite pas à considérer et à qualifier fiscalement les apparences créées par les formes juridiques, notamment de droit civil, utilisées pour une opération déterminée, et qu'il tend à aller au-delà de ces qualifications et à rechercher et dégager la réalité économique, c'est-à-dire qu'il permet le renversement des apparences juridiques et une requalification fiscale de l'opération concernée et, en particulier, concernant un contrat de bail conclu entre membres d'une même famille, implique qu'il importe aussi d'avoir égard à la formation et à l'exécution des concepts juridiques employés, qui doivent correspondre à ce qui est d'usage entre tiers.

Si le principe de l'interprétation économique s'oppose plus particulièrement encore à ce que des loyers fictifs ou des loyers qui se révèlent être manifestement en-dessous du rendement possible soient fiscalement reconnus comme des recettes, toujours faut-il que des indices concrets et concordants se dégagent des éléments d'appréciation soumis en cause.

Or, force est de constater que tel n'est pas le cas en l'espèce, alors qu'il ne se dégage d'aucun élément d'appréciation que le loyer stipulé entre parties ne soit que fictif ou qu'il ne corresponde pas à ce qui, dans le cadre de la loi, est d'usage entre tiers.

En effet, s'il est vrai que de 1993 à 1999, les appelants ont pu toucher de locataires, auxquels ils n'étaient pas liés par des liens de parenté, des loyers plus élevés (les chiffres avancés et non contestés étant de 35.000.- et 40.000 francs luxembourgeois par mois) que ceux convenus avec leur fils (396,63 € par mois), il n'en reste pas moins qu'il est par ailleurs constant en cause que les loyers convenus avec le fils correspondent au plafond maximal légal.

Or, l'autonomie du droit fiscal ne peut pas aller jusqu'à priver d'effet des dispositions claires et précises d'autres branches du droit, comme, en l'espèce, l'institution d'un plafond légal pour la fixation d'un loyer.

Il s'ensuit que l'apparence juridique n'a en l'occurrence pas été utilement renversée et il convient au contraire de l'entériner fiscalement.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel est justifié et que, par réformation du jugement litigieux, les deux bulletins litigieux sont à réformer en ce sens que les recettes perçues constituent un revenu de location au sens de l'article 98 (1) 1 LIR avec toutes les conséquences de droit concernant notamment les dépenses d'obtention déductibles.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel du 8 août 2008 en la forme,

le dit fondé et, **réformant**, dit que les deux bulletins litigieux des années 2004 et 2005 émis à l'encontre des appelants sont à réformer en ce sens que les recettes par eux perçues dans le cadre de l'exécution du contrat de bail conclu avec leur fils en date du 27 décembre 2001 constituent un revenu de location au sens de l'article 98 (1) 1 LIR avec toutes les conséquences de droit concernant notamment les dépenses d'obtention déductibles,

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18 novembre 2008
Le greffier de la Cour administrative